



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., D., L.-Straße 13, vertreten durch Kathan & Partner, Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH & Co KEG, 6840 Götzingen, Steinbux 2, vom 19. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 22. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) ist wesentlich beteiligter geschäftsführender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft. In seiner über Finanzonline elektronisch abgegebenen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte er unter Beanspruchung der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG folgende Ein- und Ausgaben geltend:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Bezüge	84.000,00 €
Eigene Pflichtversicherungsbeiträge und Beiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen	-13.314,72 €
Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988)	-6.564,53 €

Basispauschalierung (6% der Betriebseinnahmen)	-5.040,00 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	59.080,75 €

Mit Bescheid vom 22. Jänner 2009 veranlagte das Finanzamt den Bw. unter anderem mit Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 65.645,28 € und begründete dies damit, dass bei Beanspruchung der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Freibetrag für investierte Gewinne zustehe, weil dieser bereits als funktionell fiktive Betriebsausgabe abpauschaliert sei.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben. In der Begründung wurde vorgebracht, die Frage, ob es sich beim Freibetrag für investierte Gewinne um eine „fiktive Betriebsausgabe“ oder eine Investitionsbegünstigung handle, werde in der Fachliteratur kontroversiell behandelt. Verwiesen werde insbesondere auf Beiser, Der Freibetrag für investierte Gewinne und Pauschalierungen, in SWK 2008, S. 692ff, der überzeugend darlege, dass dieser Freibetrag als Investitionsbegünstigung anzusehen sei und daher nicht durch das Betriebsausgabenpauschale des § 17 Abs. 1 EStG 1988 abgegolten werden könne. Auch widerspreche die Höhe des Betriebsausgabenpauschales von 6% oder 12% der Annahme, dass damit auch der 10%ige Freibetrag für investierte Gewinne abgegolten sein solle. Denn in diesem Fall hätten praktisch keine anderen Betriebsausgaben in diesem Pauschale mehr Platz. Für jene Steuerpflichtigen, die wie der Bw. nur das 6%ige Pauschale geltend machen könnten, sei oftmals der Freibetrag für investierte Gewinne höher als das Betriebsausgabenpauschale. Es widerspreche jeder Logik, dass dies dem Willen des Gesetzgebers entspreche, denn die Pauschalierung habe neben dem Vereinfachungseffekt, der gewisse „Unschärfen“ bei der Gewinnhöhe mit sich bringe, doch immer auch vor dem Hintergrund einer gewissen Wirklichkeitsnähe zu erfolgen. Diese Wirklichkeitsnähe sei aber, durch das Beibehalten der Prozentsätze für das Betriebskostenpauschale nicht mehr gegeben. Daraus ergebe sich, dass keine fiktive Betriebsausgabe, sondern eine Investitionsbegünstigung vorliege. Dies umso mehr, als der Gesetzgeber auch die Vornahme von Investitionen (entweder in bestimmte abnutzbare Anlagegüter oder Wertpapiere) verlange, die eine bestimmte Mindestbehaltezeit im „Betriebsvermögen“ verbleiben müssten. Werde diese Mindestbehaltezeit nicht erfüllt, erfolge eine Nachversteuerung. Dieser Umstand bedeute, dass die nach Ansicht der Finanzbehörde vorliegende „Betriebsausgabe“ nachträglich dann doch wieder keine Betriebsausgabe sei. Beantragt werde, der Berufung Folge zu geben. Sollte dem Berufungsbegehren nicht gefolgt werden können, werde um Aussetzung der Berufungsvorentscheidung nach § 281 BAO bis zur Beendigung der in der gleichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof unter der GZ

2009/15/0020 anhängigen Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.1.2009, RV/1474-L/08, ersucht.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob der Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG) bei der Gewinnermittlung im Rahmen der Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) zusteht.

Der Unabhängige Finanzsenat ist der Anregung des steuerlichen Vertreters des Bw. auf Aussetzung der gegenständlichen Berufungsentscheidung bis zur Beendigung der in der gleichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof unter der GZ 2009/15/0020 anhängigen Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 5.1.2009, RV/1474-L/08, mit Bescheid vom 19. März 2009 gefolgt. Zwischenzeitlich wurde zwar nicht das beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ 2009/15/0020 schwebende Verfahren beendet, allerdings hat der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4.3.2009, 2008/15/0333, über die in Streit stehende Rechtsfrage abgesprochen. Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates ist daher das Berufungsverfahren von Amts wegen fortzusetzen.

In der Berufung wurde sinngemäß die Auffassung vertreten, bei dem Freibetrag für investierte Gewinne handle es sich um keine fiktive Betriebsausgabe, sondern um eine Investitionsbegünstigung. Für die Annahme, dass dieser Freibetrag nicht durch das Betriebsausgabenpauschale des § 17 Abs. 1 EStG 1988 abgegolten werde, spreche auch dessen Höhe von 6% oder 12% der Erlöse. Denn der 10%ige Freibetrag für investierte Gewinne sei insbesondere in Fällen, bei denen nur das 6%ige Pauschale geltend machen könnte, höher als das Pauschale. Eine Abgeltung durch eine Pauschalierung von Betriebsausgaben widerspreche daher sowohl den Gesetzen der Logik als auch dem Willen des Gesetzgebers, weil die Pauschalierung bezwecke, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Dieses Ziel könne durch das Beibehalten der Prozentsätze für das Betriebskostenpauschale aber nicht verwirklicht werden. Für die Rechtsansicht, der gegenständliche Freibetrag sei als Investitionsbegünstigung anzusehen, spreche auch die Verpflichtung der Vornahme von Investitionen (entweder in bestimmte abnutzbare Anlagegüter oder Wertpapiere) sowie die Mindestbehaltezeit dieser Wirtschaftsgüter. Da bei Nichterfüllung der Behaltezeit eine Nachversteuerung erfolge, bewerte die Finanzbehörde diesen Freibetrag offenbar nachträglich doch nicht als Betriebsausgabe.

Der Freibetrag für investierte Gewinne wird in § 10 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I. Nr. 24/2007 wie folgt geregelt: Natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, können bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10 % des Gewinnes, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), höchstens jedoch 100.000,00 Euro gewinnmindernd geltend machen. Der Höchstbetrag von 100.000,00 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Kalenderjahr nur einmal zu. Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden und ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) wird dadurch nicht berührt.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I. Nr. 100/2006 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13.200,00 €, sonst 12%, höchstens jedoch 26.400,00 €, der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 4.3.2009, 2008/15/0333, unter Verweis auf seine Rechtssprechung zum Energieförderungsgesetz 1979 und zum Lehrlingsfreibetrag klargestellt, dass der Freibetrag für investierte Gewinne eine "fiktive" Betriebsausgabe darstelle, da er ebenso wie tatsächlich getätigte Aufwendungen den Jahresgewinn eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners mindere. Der fiktiven Betriebsausgabeneigenschaft stehe auch nicht entgegen, dass § 10 EStG 1988 in der streitgegenständlichen Fassung das Ausmaß der Begünstigung mit einem Prozentsatz des "Gewinnes" beschränke. Eine solche Formulierung sei dahingehend zu verstehen, dass der Prozentsatz auf einen "vorläufigen" Gewinn anzuwenden sei, der anschließend noch um die "fiktive" Betriebsausgabe gekürzt werde.

Der Gerichtshof hat zudem die Auffassung vertreten, dass es ausschließlich vom Inhalt der jeweiligen Pauschalierungsregelung abhänge, ob ein durch Pauschalierung ermitteltes Ergebnis noch um bestimmte Kategorien von Betriebsausgaben gemindert werden dürfe. Dabei komme der Unterscheidung zwischen „fiktiven“ und „nicht fiktiven“ Betriebsausgaben keine Bedeutung zu. Genauso wenig komme dem Umstand Bedeutung zu, ob, wie dies insbesondere bei Investitionsbegünstigungen der Fall sei, dem Steuerpflichtigen die Geltendmachung der Betriebsausgabe zur Wahl gestellt sei.

Zur Veranschaulichung seiner Rechtsmeinung hat der Verwaltungsgerichtshof zwei zwischenzeitlich außer Kraft getretene Normen, die Betriebsausgabenpauschalierungen regelten, gegenüber gestellt, die bereits Gegenstand des Erkenntnisses vom 6. Februar 1990, 89/14/0069, waren, § 9 EStG 1972 sowie die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBI. Nr. 475/76.

§ 9 Abs. 1 EStG 1972 (Investitionsrücklage) bestimmte unter anderem, dass bei einer Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit. oder § 5 leg. cit. steuerfreie Rücklagen im Ausmaß bis zu 25% des Gewinnes vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben gebildet werden können. § 9 Abs. 3 EStG 1972 legte unter anderem fest, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 leg. cit. ermitteln, in der Steuererklärung beantragen können, einen Betrag bis zu 25% des Gewinnes steuerfrei zu belassen.

§ 2 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBI. Nr. 475/76, führte aus, dass neben den mittels eines Durchschnittssatzes (§ 1 leg. cit.) berechneten Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung unter anderem der steuerfreie Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

Aus der Sicht des Höchstgerichtes stellte der steuerfreie Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972 eine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1972 dar, weil es mit einer globalen, schätzungsweisen Inanspruchnahme von Betriebsausgaben unvereinbar sei, daneben noch eine einzelne Betriebsausgabe, wie eben den steuerfreien Betrag gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972, gesondert geltend zu machen. Im Gegensatz dazu hatte die genannte Verordnung nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes infolge der ausdrücklichen Anführung des steuerfreien Betrag nach § 9 Abs. 3 EStG 1972 keine globale Abgeltung der Betriebsausgaben zum Ziel, sondern nur eine Abgeltung jener Betriebsausgaben, die nach dem Willen des Bundesministers für Finanzen (Verordnungsgebers) nicht gesondert geltend gemacht werden könnten (siehe dazu auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 9 Tz 2).

Bei der Basispauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 würden die Betriebsausgaben mit 6% oder 12% der Umsätze ermittelt. Welche Kategorien von Betriebsausgaben (einschließlich "fiktive" Betriebsausgaben) bei der Gewinnermittlung zusätzlich in Abzug gebracht werden dürften, lege das Gesetz im dritten Satz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 fest. Diese taxative Aufzählung enthalte den Freibetrag für investierte Gewinne nicht.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt auch nicht die Auffassung in der Berufung, die aus der Sicht des Bw. unzureichende Höhe des Betriebskostenpauschale (6% oder 12% der Erlöse) stehe in Widerspruch zum Zweck der Pauschalierung, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Das Höchstgericht argumentiert, kein Steuerpflichtiger sei gehalten, die Pauschalierung in Anspruch zu nehmen. Der mit dem Freibetrag verfolgte Investitionsanreiz (samt der Mindestbehalte dauer für entsprechend getätigte Investitionen) sei gesichert, weil der Steuerpflichtige seine Gewinnermittlung auch nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 unter Erfassung der tatsächlichen Ausgaben führen könne. Denn grundsätzlich entscheide der Steuerpflichtige für jeden Veranlagungszeitraum, ob sich die Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen einerseits oder eine ihm offen stehende Pauschalierung andererseits als günstiger erweise. In diesem Sinne habe der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 27. Februar 2003, 99/15/0143, zur Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 dargelegt, dass nach allgemeiner Erfahrung Steuerpflichtige, denen die Möglichkeit der Pauschalierung offen stehe, dennoch eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen vornehmen und sich nach Ablauf eines Jahres - innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Schranken - entscheiden, ob sie von der Pauschalierung Gebrauch machen oder nicht. Solcherart sei es geradezu vom Zweck der Pauschalierungsregelungen umfasst, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen.

Die Rechtsmeinung des Höchstgerichtes, dass der Freibetrag für investierte Gewinne eine "fiktive" Betriebsausgabe darstellt und die jeweilige Pauschalierungsregelung festlegt, ob die Inanspruchnahme der Pauschalierung und die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne nebeneinander möglich sind, wird auch vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt (siehe dazu auch Renner, Doch kein Freibetrag für investierte Gewinne bei Basispauschalierung, in SWK 2009, S. 434ff; Atzmüller, Betriebsausgabenpauschalierung und Freibetrag für investierte Gewinne – der letzte Akt, in RdW 2009/301ff). Da § 17 Abs. 1 EStG 1988 taxativ aufzählt, welche Betriebsausgaben zusätzlich zum Pauschale berücksichtigt werden dürfen und in dieser Aufzählung der Freibetrag für investierte Gewinne nicht angeführt ist, konnte dem Berufungsbegehren nicht Folge gegeben werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Mai 2009